



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.720381/2010-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.561 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de junho de 2023  
**Recorrente** MONGERAL AEGON SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.**

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da sociedade empresária em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores de PLR pagos a diretores não empregados, vencidos os conselheiros Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Flávia Lilian Selmer Dias, Alfredo Rosa Madeira Rosa e João Maurício Vital, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), e João Mauricio Vital (Presidente).

## Relatório

Trata-se, no presente processo, de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura do Auto de Infração nº 37.299.4741, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, a cargo da empresa, destinadas ao financiamento da Seguridade Social e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no período de 01/2007 a 12/2008.

2. No relatório fiscal de fls. 136/184 a fiscalização informou, em síntese, que:

A empresa realizou pagamentos a título de PLR em desconformidade com a legislação previdenciária, que dispõe sobre a não integração da referida verba no salário de contribuição, quando obedecida a lei específica, no caso, a Lei 10.101/00;

O item 5 do programa de PLR próprio da empresa não atendeu ao requisito de conter regras claras e objetivas, a teor do artigo 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/00, além de prever pagamento maior que o acordado, a critério exclusivo do empregador;

Intimada a prestar esclarecimentos, a autuada apresentou a métrica para apuração dos resultados, informou que a 1ª parcela do PLR era obrigatória em razão de CCT e que não houve pagamentos acima dos valores definidos;

A cláusula segunda, das CCT 2006 e 2007, estabeleceu vantagem pecuniária dissociada de qualquer resultado, meta ou critério, deixando de atender ao artigo 1º da Lei nº 10.101/00, o qual preconiza a participação como estímulo à produtividade dos empregados;

Intimada, a empresa apresentou memória de cálculo e avaliação de desempenho individual dos empregados, além de apresentação de “slides” acerca do PLR dos empregados, contudo, as regras estabelecidas para pagamento não constaram do programa de PLR próprio da empresa apresentado ao sindicato, nem das CCT 2006 e 2007;

A empresa criou regras para pagamento do PLR, que não foram negociadas, nem constaram dos instrumentos exigidos pela lei específica, somente divulgava e orientava os empregados acerca das regras que definiu sem a participação dos interessados;

Constatou a divergência entre as regras de elegibilidade divulgadas nos “slides” de apresentação e as contidas no programa próprio. Além disso, houve descumprimento desta regra quando a empresa pagou PLR a empregados admitidos após o prazo estabelecido no programa próprio;

Atendendo à intimação, a companhia apresentou aditamento ao programa de PLR próprio, datado de 22/08/2008, mas que também não continha regras claras para o cálculo das participações, apenas fazia menção aos indicadores de comparativo orçamentário;

Tanto o programa de PLR próprio da empresa, cujo instrumento arquivado não continha regras claras e objetivas, quanto as CCT sobre PLR, que determinou o pagamento independentemente de qualquer resultado, lucro ou meta a ser atingida, estão em desacordo com a legislação específica;

Ao contrário do que dispõe o artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00, a empresa realizou pagamentos a título de PLR em mais de duas parcelas no mesmo ano civil (01, 04 e 07/2007 e 01, 03, 12/2008), quando deveria atentar para a vedação de periodicidade não inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

Realizou a comparação das multas para aplicar a mais benéfica, considerando as alterações decorrentes da MP 449/08, de maneira que aplicou multa de ofício no percentual de 75 % nas competências 02 e 05/2007 e 12/2008 e multa de mora no percentual de 24% nas demais competências, conforme explicitado no relatório fiscal.

A Impugnante apresentou a defesa, de fls. 336/363, aduzindo que:

Promoveu o pagamento da PLR por força das Convenções Coletivas de Trabalho – CCT dos 2006 e 2007, para pagamento em 2007 e 2008, respectivamente, bem como por força do programa de PLR próprio da Companhia;

Não desvirtuou o instituto da PLR, que foi concedida em consonância com a legislação, sendo ilegítima a incidência de contribuição;

O programa de PLR próprio da Impugnante não violou a obrigatoriedade de regras claras e objetivas para calcular os valores devidos aos empregados. O suposto artigo do programa, que violaria a lei refere-se ao ano de 2005 com pagamento em 2006, portanto, fora do escopo da fiscalização.

A efetiva participação dos empregados na elaboração do programa pode ser comprovada pela assinatura da Comissão de Empregados constante da última folha do documento em que constam as regras;

À vista dos documentos juntados é inegável a existência de elementos suficientes para o cálculo do valor de participação de cada empregado, cumprindo de forma integral o requisito de regras claras e objetivas. Ressalte-se que os empregados não foram apenas informados das regras claras e objetivas, mas participaram do processo de elaboração, por meio da Comissão de Empregados, que assinaram o instrumento;

Quanto ao pagamento de PLR acima dos valores definidos no programa, de fato não ocorreram, o que foi informado durante a fiscalização e não contestado pelo fiscal, sendo inócuo discutir a incidência sobre estes valores;

O pagamento de PLR, para empregados considerados inelegíveis segundo as regras do programa próprio da Impugnante, ocorreu por força das CCT 2006 e 2007, que estabeleceram critérios diferentes para concessão do benefício, em razão da data de admissão.

Além disso, o requisito de admissão até 01 de setembro referia-se ao ano de 2005 para pagamento em 2006, que não é objeto da autuação. Para os anos de 2006/2007 a data limite era 30 de junho;

A Impugnante estava submetida às regras das CCT e do seu programa próprio, razão pela qual realizou o pagamento aos empregados admitidos após o prazo expresso neste último instrumento. As CCT estão em nível hierárquico superior ao seu programa próprio de PLR devendo ser atendidas as suas disposições de forma integral;

A fiscalização recusou-se a reconhecer a imperatividade do comando contido nas CCT, que obrigava a Impugnante, sendo certo que não há que se falar em desrespeito ao seu programa próprio de PLR;

Quanto ao pagamento em três parcelas, a Impugnante estava obrigada pela CCT a pagar a 1ª parcela em janeiro de cada ano, independentemente de seu programa próprio que previa o pagamento de PLR em duas parcelas;

Não cabe a aplicação da multa de mora concomitantemente com a de ofício, sendo este o entendimento pacificado no CARF, conforme precedentes colacionados

A DRJ Rio de Janeiro, na análise da impugnação, manifesta seu entendimento no sentido de que:

=> **DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** - A Impugnante não apresentou contestação em relação à apuração da base de cálculo, planilhas, alíquotas, recolhimentos apropriados e contribuição devida, de maneira que se considera matéria não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

**DOS PROCEDIMENTOS DE NEGOCIAÇÃO** - No caso em apreço o pagamento de PLR aos empregados e administradores foi realizado com base em dois instrumentos distintos contendo regras divergentes, de sorte que é necessário analisar, primeiramente, a possibilidade de aplicação concomitante, ou a preponderância de uma sobre a outra.

Neste sentido, a própria Impugnante reconhece a preponderância das regras contidas nas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT sobre os programas próprios de PLR, o que também é entendimento da jurisprudência, considerando a força normativa das primeiras.

O artigo 2º da Lei nº 10.101/00 informa em seu *caput* que a negociação com vistas ao pagamento de PLR decorreria de comissão com representação sindical da categoria OU de CCT/ACT, portanto, presente a ideia de alternatividade entre um ou outro procedimento a reger o acordo; jamais permitiu a utilização das regras contidas num E noutro instrumento, senão quando observadas as diretrizes da lei. Reforça este entendimento a disposição contida no artigo 3º, § 3º, da referida lei, segundo o qual, eventual pagamento realizado, em decorrência de programa próprio da empresa, deve ser compensado com o decorrente de CCT.

Evidencia-se que a coexistência de duas negociações não pode resultar em descumprimento das diretrizes impostas pela lei específica. É de se concordar com a Impugnante que as regras negociadas na CCT prevalecem sobre aquelas do programa próprio da empresa,

dada a sua força normativa, mas não prepondera sobre a própria lei específica que as elegeu como instrumento de negociação.

Assim, havendo dois instrumentos de negociação, como neste caso, há de prevalecer as regras contidas nas CCT, diante de algum conflito, sendo certo que as regras contidas em ambas, no seu conjunto, devem obedecer aos requisitos impostos pela lei.

No presente lançamento constatou-se que o pagamento de PLR, analisado por qualquer dos instrumentos isoladamente ou em conjunto, descumpriu os requisitos legais, como se evidenciará mais à frente.

**DA AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS** - A Impugnante sustenta que os instrumentos de negociação atenderam à exigência de conter regras claras e objetivas, no entanto, os autos demonstraram o contrário.

A fiscalização consignou em seu relatório que as regras não constaram dos instrumentos de negociação, seja o programa de PLR próprio da empresa, às fls. 192/198 do AI nº 37.299.4741, sejam as CCT, às fls. 207/213 do AI nº 37.299.4741.

Verificando os referidos instrumentos, de fato, não se constatou a existência das regras claras e objetivas, tais quais apresentadas à autoridade fiscal em “slides” e documentos dissociados daqueles, ou seja, o programa próprio de PLR arquivado no sindicato, como exigido pelo § 2º, do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, não continha as regras claras e objetivas.

A exigência de arquivamento no sindicato pelo legislador não foi sem propósito, mas visou resguardar os direitos dos trabalhadores, quanto às eventuais alterações nas regras previamente negociadas ao alvedrio do empregador. As regras não constantes dos instrumentos arquivados podem ser alteradas ou descumpridas com maior facilidade, sem a devida publicidade, dificultando a fiscalização pelos empregados e seus representantes.

Observou-se nas respostas oferecidas às intimações fiscais que algumas regras eram extremamente subjetivas, como a avaliação de desempenho individual, outras deixavam a critério do empregador a decisão de contemplar ou não determinados empregados, ou aumentar o valor da participação. Sem adentrar à questão da falta de participação dos empregados, tal circunstância demonstra a importância, notada pelo legislador, de que, além de claras e objetivas, as regras estivessem no instrumento de negociação arquivado no sindicato. Bem assim, é de fácil e rápida constatação a total ausência de regras claras e objetivas para o pagamento de PLR nas CCT, o que não encontra abrigo na legislação de regência.

A existência de regras claras e objetivas, mas não inseridas no instrumento de negociação arquivado no sindicato, equivale a sua inexistência, porque não se presta para surtir os efeitos pretendidos pela lei, conforme exposto alhures. No que se refere às CCT o pagamento de PLR foi determinado de forma dissociada de qualquer meta, critério ou resultado. Pontua-se aqui o primeiro requisito legal descumprido e que impõe a integração das parcelas de PLR no salário de contribuição, por não se ajustar ao disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91

**DO PLR PARA INELEGÍVEIS – DATA DE ADMISSÃO** - A Impugnante alegou que o pagamento de PLR para os empregados admitidos após a data limite estabelecida no programa próprio da empresa ocorreu em obediência às CCT, de maneira que não

caracterizaria o descumprimento da legislação. Além disso, afirmou que a fiscalização teria se utilizado de regras do programa 2005/2006 para justificar a autuação.

Veja-se que as CCT 2006 e 2007, não fazem qualquer menção às datas de admissão, enquanto critério de eleição dos beneficiários do PLR, quando a empresa possuísse regras de eleição no seu programa próprio. A única regra de eleição pela data de admissão, constante das CCT (cláusula terceira, fls. 208 e 211 do AI nº 37.299.4741), foi dirigida às empresas que não possuísem programa próprio de PLR e, sequer menciona como limite para eleição dos beneficiários, as datas de 30 de junho (nos “slides”) ou 01 de setembro (item 1, às fls. 193 do AI nº 37.299.4741).

Portanto, não pode prosperar a alegação de que os pagamentos feitos em desacordo com as datas limites impostas pelo programa próprio deram-se em obediência aos comandos das CCT.

Também não se encontra no campo da verdade a afirmação de que a fiscalização se apoiou nas regras de 2005 para 2006, comprovação que prescinde de maiores explicações, basta a leitura dos instrumentos de negociação acostados pela autoridade fiscal e a verificação das datas de vigência.

Assim, todos os pagamentos realizados após a data de 01 de setembro (itens 38/39, às fls. 136) foram realizados em desacordo com o instrumento de negociação (item 1, às fls. 193 do AI nº 37.299.4741), por conseguinte, da lei específica, o que respalda a manutenção destes pagamentos no salário de contribuição, não se lhe aplicando o disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91.

**DO PLR PARA INELEGÍVEIS – INSUFICIÊNCIA AVALIAÇÃO** - Além da eleição dos beneficiários pela data de admissão, o programa próprio da empresa (item 2, fls. 193 do AI nº 37.299.4741) estabeleceu que os empregados cuja avaliação individual resultasse na qualificação “Não Atende (NA)” deixariam de receber a 2ª parcela de PLR. Neste caso, os empregados assim qualificados receberiam apenas a 1ª parcela de PLR, por força das CCT, que impunham o pagamento de um valor mínimo no mês de janeiro de 2007 (CCT 2006) e até março 2008 (CCT 2008), independentemente de qualquer resultado, regra ou critério.

Este pagamento determinado pelas CCT não encontra amparo na legislação de PLR, pela total ausência de regras claras e objetivas, fazendo com que se amolde a uma espécie de gratificação, como decorrência dos serviços prestados pelo empregado. Mas, ainda que assim não se entendesse o pagamento foi realizado, enquanto PLR, em desacordo com a legislação de regência, porque esta 1ª parcela determinada pelas CCT deveria ser compensada quando do pagamento das parcelas do programa próprio, como possibilita o artigo 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/00, sob pena de infringir o disposto no § 2º deste mesmo artigo, o que de fato ocorreu no presente caso.

Os pagamentos a título de 1ª parcela de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não se enquadram como PLR, porque as CCT a impuseram em desacordo com

a lei específica. Também, porque os empregados não foram eleitos em razão da qualificação recebida na avaliação individual realizada pela Impugnante. Assim, os valores pagos aos empregados a título de 1ª parcela de PLR, na verdade, revestem-se da natureza de gratificação, acordada no âmbito das CCT, que devem integrar o salário de contribuição, considerada a evidente motivação contraprestacional e a habitualidade (anual) verificada pelas próprias CCT.

Por fim, destaque-se que a Impugnante não contestou expressamente este ponto, de forma que constitui matéria não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

**PLR EM TRÊS PARCELAS** - A fiscalização constatou o pagamento de PLR aos diretores empregados em três parcelas, o que não encontrou resistência da Impugnante, senão quanto à sua irregularidade, por alegar estar obedecendo a uma determinação contida nas CCT. No entendimento da Impugnante a 1ª parcela decorreu de determinação das CCT e as outras duas do programa próprio da empresa, logo, não poderia proceder de outra forma.

Mas, não há amparo para tal aplicação da lei específica, haja vista que o § 2º, do artigo 3º da Lei nº 10.101/00, na sua redação original, já vedava a antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A alteração introduzida, neste ano de 2013, veio a reforçar a intenção do legislador de que não haja pagamento em mais de duas parcelas, embora reduzindo, agora, a periodicidade mínima para um trimestre civil.

No § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00, o legislador permitiu que a empresa compensasse as obrigações decorrentes do programa próprio com os das CCT, de sorte que deveria ter realizado apenas mais uma distribuição, descontando a parcela já paga por determinação das CCT. A distribuição em três parcelas, conforme se verificou, além de contrariar frontalmente o dispositivo supracitado, demonstra que houve distribuição acima do valor estipulado na CCT 2007.

Em 01/2007, os diretores empregados receberam a 1ª parcela pelo valor máximo de R\$ 1.200,00 estipulado na CCT 2006, depois foram agraciados com mais duas parcelas, em 04 e 07/2007, conforme se verifica no quadro do item 40, às fls. 142. Em 01/2008, os mesmos diretores empregados receberam valor muito superior ao valor máximo de R\$ 5.500,00 estabelecido na CCT 2007, e, posteriormente, receberam mais duas parcelas, em 03 e 12/2008.

À luz da legislação em vigor na época dos pagamentos, houve descumprimento, pois deixou de observar o máximo de duas parcelas e a periodicidade mínima de um semestre civil, conforme exposto acima, o que implica a integração dos referidos valores ao salário de contribuição.

**PLR DOS ADMINISTRADORES** - Quanto ao pagamento de PLR aos administradores não empregados, a Impugnante argumentou que o mesmo era devido, com amparo na lei nº 6.404/76, específica, no que tange à distribuição de lucros a referida categoria de trabalhadores, sendo irrelevante a ausência de vínculo empregatício e o cumprimento de metas.

A Constituição da República em seus artigos 7º, XI e 218, § 4º, foi explícita ao prever PLR somente aos empregados, bem assim, o artigo 2º da lei nº 10.101/00, regulamentando a norma constitucional, designou como beneficiários os empregados da empresa. Os administradores não empregados não têm vínculo resultante do contrato de trabalho, formalizado à luz da CLT, logo, todos os valores recebidos a título de PLR constituem remuneração e integram o salário de contribuição como contribuintes individuais.

É neste sentido o entendimento da jurisprudência, inclusive a citada no processo judicial 2008.72.05.0007007/SC, trazido à baila pela Impugnante.

**DA CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS** - Arguiu a Impugnante que a fiscalização aplicou concomitantemente as multas de mora e de ofício, o que é descabido, conforme entendimento pacificado no CARF. Ocorre que não houve a alegada concomitância, pois a fiscalização explicou em seu relatório, às fls. 167/168, que realizou a comparação das multas aplicáveis, considerando as normas vigentes antes e depois da edição da MP 449/08.

Assim, nas competências 02/2007 aplicou a multa de ofício de 75%, por ser mais benéfica. Nas competências 01, 03 e 04/2007 e 03/2008 aplicou apenas a multa de mora no percentual de 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Evidencia-se, então, que não houve concomitância na aplicação das multas de mora e de ofício, de maneira que não há reparos a serem realizados sob esta alegação.

Nesses termos, vota a DRJ por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

## **Voto**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

## **Mérito**

### **⇒ Participação nos Lucros e Resultados e Multa**

No presente caso, os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário praticamente não se diferem do quanto levantado na Impugnação. Tendo em vista que toda a documentação e fundamentação foram detalhadamente analisadas na decisão de piso, e que os fundamentos utilizados na mencionada decisão estão em total adequação às normas acerca do tema, ratifico e reitero o quanto decidido pela DRJ.

Apenas a título de reflexão, entendo que vale recordar que a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) está prevista no artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, ou seja, é um direito que decorre da nossa carta magna.

Sob o ponto de vista econômico, fulcral destacar que os prejuízos sociais são expressivos quando o julgador não acompanha a evolução social, lembrando que o papel do julgador não é aplicar a norma de forma estática (ou seja, não há que se aplicar a letra fria da lei), mas sim acompanhar a “mens legis” e o contexto social para o qual a norma foi criada.

Entendo que as decisões devem respeitar os princípios interpretativos mais basilares do direito, como o estampado no art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (dec. lei nº 4657/42) qual seja: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”, além é lógico de questões constitucionais e principiológicas do direito coletivo do trabalho.

Pois bem. Feitas estas considerações, vejo que merece ser analisado, em cada caso concreto, qual o distanciamento entre os atos do contribuinte e os dispositivos legais.

Quanto à PLR, sabemos que estará desvinculada da remuneração somente se paga nos termos da lei. Ou seja, o dispositivo atinente à participação nos lucros não é auto aplicável, pois, depende de lei que virá fixar a forma dessa participação nos lucros. Inexistindo lei ordinária, não há como se falar que a desvinculação da remuneração já possa ser aplicada”.

Vimos na decisão de piso que a Lei 10.101/2000, vigente à época do pagamento da verba em foco, no § 1º do seu art. 2º, exige que os instrumentos decorrentes da negociação tragam “...regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivos, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo...”.

No caso concreto, porém, a Participação nos Lucros e Resultados constante do Acordo Coletivo, foi paga com periodicidade distinta daquela permitida em lei, ou seja, 3x no ano.

Ratifico e compartilho do entendimento de que os pagamentos a título de 1ª parcela de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não se enquadram como PLR, porque as CCT a impuseram em desacordo com a lei específica. Também, porque os empregados não foram eleitos em razão da qualificação recebida na avaliação individual realizada pela Impugnante. Assim, os valores pagos aos empregados a título de 1ª parcela de PLR, na verdade, revestem-se da natureza de gratificação, acordada no âmbito das CCT, que devem integrar o salário de contribuição, considerada a evidente motivação contraprestacional e a habitualidade (anual) verificada pelas próprias CCT.

No entender do agente autuante, a Lei foi descumprida. A DRJ compactuou do mesmo entendimento, afirmando que o descumprimento dos requisitos estabelecidos em lei afasta a possibilidade de caracterizar o pagamento como PLR.

Assim, a Participação nos Lucros e Resultados em foco foi paga em desacordo com a Lei 10.101/2002, e, em consequência, não se encontra desvinculada da remuneração. Também não está dentre as hipóteses de isenção contempladas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Repito a alegação de que a existência de regras claras e objetivas, mas não inseridas no instrumento de negociação arquivado no sindicato, equivale a sua inexistência, porque não se presta para surtir os efeitos pretendidos pela lei, conforme exposto alhures. No que se refere às CCT o pagamento de PLR foi determinado de forma dissociada de qualquer meta, critério ou resultado. Pontua-se aqui o primeiro requisito legal descumprido e que impõe a integração das parcelas de PLR no salário de contribuição, por não se ajustar ao disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91.

Com relação ao pagamento de inelegíveis, quanto a data de admissão, repita-se que as CCT 2006 e 2007, não fazem qualquer menção às datas de admissão, enquanto critério de eleição dos beneficiários do PLR, quando a empresa possuísse regras de eleição no seu programa próprio. A única regra de eleição pela data de admissão, constante das CCT (cláusula terceira, fls. 208 e 211 do AI nº 37.299.4741), foi dirigida às empresas que não possuíssem programa próprio de PLR e, sequer menciona como limite para eleição dos beneficiários, as datas de 30 de junho (nos “slides”) ou 01 de setembro (item 1, às fls. 193 do AI nº 37.299.4741).

Portanto, não pode prosperar a alegação de que os pagamentos feitos em desacordo com as datas limites impostas pelo programa próprio deram-se em obediência aos comandos das CCT.

Quanto à PLR a administradores, vale mencionar que a participação nos lucros foi regulada por sucessivas medidas provisórias até que houve a conversão da última delas na Lei n. 10.101/00. Conforme o artigo 2º da Lei n. 10.101/00, a PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos nela descritos, sendo que tal norma estabelece uma série de requisitos a serem preenchidos a fim de que tal instituto não seja desvirtuado.

Entendo que em nenhum momento as leis que regulamentam a PLR excluem diretores estatutários - a participação paga aos diretores não empregados também está de acordo com Lei 10101. Filio-me à seguinte corrente interpretativa, do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201-003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017.

*A Constituição, no artigo 7º, instituiu como direito dos "trabalhadores urbanos e rurais" a participação nos lucros. O termo trabalhadores é repetido na Lei nº 10.101, de 2000, que regulamenta a PLR. Ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou.*

*Ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:*

*“Art.7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;” [...]*

*Parece que não quis o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.*

*Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:*

*“Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.” [...]*

*Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.*

*Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.*

*Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados. Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício.*

*Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.*

*Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.*

*[...]*

*Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado. Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu*

*necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.*

*Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.*

*Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.*

*Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.*

*Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar: " O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*

*Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo. Logo, o recurso deve ser provido também neste ponto*

Quanto aos demais pleitos e considerações, ratifico tudo o quanto exposto e fundamentado pela DRJ na decisão de piso, especialmente quanto à aplicação da multa.

No que se refere a aplicação da multa, não houve a alegada concomitância, pois a fiscalização explicou em seu relatório, às fls. 167/168, que realizou a comparação das multas aplicáveis, considerando as normas vigentes antes e depois da edição da MP 449/08.

Assim, nas competências 02/2007 aplicou a multa de ofício de 75%, por ser mais benéfica. Nas competências 01, 03 e 04/2007 e 03/2008 aplicou apenas a multa de mora no percentual de 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Evidencia-se, então, que não houve concomitância na aplicação das multas de mora e de ofício, de maneira que não há reparos a serem realizados sob esta alegação.

Vale lembrar que embora a multa não seja tributo, mas sim penalidade que tem por fim coibir o cometimento de infrações, ainda que, hipoteticamente, fosse aplicável a questão

de confisco, não compete a esta instância administrativa sopesar a exigência tributária: se é ou não demasiada. Essa tarefa assiste ao Legislador e ao Poder Judiciário.

No âmbito do Poder Executivo, deve a autoridade fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, de forma vinculada e obrigatória, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas.

Apenas a título de ratificação, o STJ já se manifestou diversas vezes no sentido de que é legal o arbitramento realizado pelo Fisco, quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis a afastar a infração. A multa de ofício de 75% não se confunde com a multa de mora. Esta decorre do não pagamento no prazo do tributo.

A multa de ofício é aplicada quando, em decorrência de fiscalização, é lavrado auto de infração, apurado o quantum devido e efetuado o lançamento de ofício. Inteligência do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, conforme determinado no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de 27/12/96, nos lançamentos de ofício serão aplicadas as multas de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando das ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, no que tange à multa de 75%, em face do lançamento de ofício, a respectiva penalidade não pode ser reduzida nem dispensada, pois foi expressamente determinada pela legislação de regência.

Desta feita, com fulcro nos festejados princípios supracitados, e baseando-se nas argumentações e documentações apresentadas ao longo dos autos do presente processo, entendo que deve ser DADO PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para ser afastada a verba referente a PLR a diretores não empregados.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal